

Der geldwerte Vorteil kostenloser Kontenführung bei Geldinstituten ist beitragspflichtiges Arbeitsentgelt (§ 14 Abs. 1 SGB IV); hier: Anmerkung zum BSG-Urteil vom 7.2.2002 - B 12 KR 12/01 R - von Prof. Dr. Otfried Seewald, Passau, in "DIE SOZIALGERICHTSBARKEIT" 6/2003, 349-355

Das BSG hat mit Urteil vom 7.2.2002 - B 12 KR 12/01 R - (HVBG-INFO 2002, 1045-1056) Folgendes entschieden:

### Leitsatz

1. Zur Zulässigkeit von Summenbescheiden (§ 28f Abs 2 SGB 4) und zum Umfang ihrer gerichtlichen Überprüfung.
2. Pauschal versteuerte Vorteile, die eine Sparkasse ihren Beschäftigten durch kostenlose Kontenführung einräumt, sind als Einmalzahlungen beitragspflichtiges Arbeitsentgelt.

### Orientierungssatz

1. In einem Rechtsstreit über einen Summenbescheid ist weiterhin die Beiladung der Fremdversicherungsträger geboten (vgl zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 28f Abs 2 SGB 4 BSG vom 26.10.1988 - 12 RK 36/88 = SozR 1500 § 75 Nr 72). Nach dem Urteil des Senats vom 1.7.1999 (B 12 KR 2/99 R = BSGE 84, 136 = SozR 3-2400 § 28h Nr 9) ist die Beiladung der Fremdversicherungsträger weiterhin notwendig, wenn eine Krankenkasse als Einzugsstelle entschieden hat. Gleiches gilt für die Fremdversicherungsträger, wenn ein Rentenversicherungsträger nach § 28p Abs 1 SGB 4 einen solchen Bescheid erlassen hat. Die Beiladung der Arbeitnehmer ist hingegen bei der Überprüfung eines Summenbescheides nicht notwendig, weil ein solcher Bescheid nicht personenbezogen ergeht (vgl Beschluss des Senats vom 15.6.1993 - 12 BK 74/91).
2. Für die Feststellung der Verletzung der Aufzeichnungspflicht kommt es nicht auf ein Verschulden des Arbeitgebers an.

Anmerkung<sup>1)</sup>:

#### IN DUBIO PRO COLLATIONE?

##### I. Einführung

1. Das BSG hat sich unlängst mit der Frage befasst, ob eine Sparkasse Beiträge entrichten muss wegen sogenannter Belegschaftsrabatte, die den Beschäftigten gewährt worden waren, und zwar in Form von kostenloser Kontoführung<sup>2)</sup>. In dieser Entscheidung sind zwei Fragenkreise erörtert worden. Zum einen ging es um die Zulässigkeit eines Summenbescheides, den die beklagte LVA erlassen hatte und den das BSG - entgegen der Auffassung von SG und LSG - für rechtmäßig erachtet hat. Hierzu hat sich das Gericht in einer Weise geäußert, die zum Nachdenken anregt im Hinblick auf das Verhältnis von Untersuchungsgrundsatz im Verwaltungs- sowie im Widerspruchsverfahren einerseits<sup>3)</sup> und den Mitwirkungspflichten der Beteiligten<sup>4)</sup>, hier der betroffenen Sparkasse, andererseits sowie hinsichtlich der Frage, welche Rechtsfolgen bei einer unzulänglichen Mitwirkung zu vergegenwärtigen sind. Dabei ist in diesem Fall zu bedenken, dass die Antwort auf diese Frage nicht nur von allgemeiner Bedeutung ist, sondern dass es hier um einen Bescheid gemäß § 28f SGB IV geht, dessen Bestandskraft - ergänzend zu den Regelungen der §§ 44 ff. SGB X - bei einer entsprechenden Initiative der Betroffenen als eher gering einzuschätzen ist<sup>5)</sup>; auch dies mag das Gericht bei der Überprüfung des Summenbescheides geleitet haben.

2. Zum anderen ging es um die Frage, unter welchen Voraussetzungen die oben erwähnten, pauschal versteuerten Vorteile als Einmalzahlung i. S. d. § 23a SGB IV zu bewerten sind und damit an-

gesichts der Regelung in § 2 Abs. 1 ArEV dem Arbeitsentgelt zuzurechnen sind<sup>6)</sup>. Auch in dieser Frage hat das BSG anders als die Vorinstanzen entschieden und damit eine Rechtslage festgestellt, die dem Gesetzgeber offensichtlich nicht gefallen hat: Mit Wirkung vom 1. 1. 2003 ist diese Rechtsprechung durch die Einfügung eines S. 2 in § 23a Abs. 1 SGB IV konterkariert worden in der Weise, dass die dort in Nr. 1 - 4 genannten Zuwendungen nicht (mehr) „als einmalig gezahltes Arbeitsentgelt“ gelten<sup>7)</sup>; auch diese Fiktion wird von der Verweisung in § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV im Wege einer rechtstechnisch als dreifache Verneinung formalisierte Ausnahme umfasst mit folgender Regelungs-Logik: (1.) Belegschaftsrabatte sind - wegen § 6 SachBezV - Arbeitsentgelt i. S. d. § 14 SGB IV; (2.) sie sind unter den Voraussetzungen des § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG kein Arbeitsentgelt; (3.) falls es sich um Einmalzahlungen nach § 23a SGB IV handelt, ist es doch Arbeitsentgelt; aber (4.) verschließt § 23a Abs. 1 S. 2 SGB IV in der ab 1. 1. 2003 geltenden Fassung wohl vielen Belegschaftsrabatten letztlich doch die Zuordnung zum Arbeitsentgelt.

Die Nicht-Zurechnung zum Arbeitsentgelt gilt - wie gesagt - nach § 2 Abs. 1 ArEV nur für die Zuwendungen, die „sonstige Bezüge nach § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG“ sind, die also vom Arbeitgeber „in einer größeren Zahl von Fällen“ gewährt werden und die auf Antrag des Arbeitgebers mit einem pauschalen Lohnsteuersatz besteuert werden, dessen Höhe nicht gesetzlich fixiert ist<sup>8)</sup>, sondern der „unter Berücksichtigung des § 38a“ (EStG) zu ermitteln ist. Diese Vorschrift (§ 38a EStG) regelt an sich allgemein die Höhe der Lohnsteuer, definiert dabei aber auch den Begriff der „sonstigen Bezüge“ als „Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn bezogen wird“<sup>9)</sup>. Außerdem lässt sich dieser Vorschrift entnehmen,

dass „sonstige Bezüge“ durchaus mehrmals in einem Kalenderjahr (und zwar in derselben oder auch in unterschiedlicher Art) gewährt werden können<sup>10)</sup>; die Festsetzung der Lohnsteuer von einem „sonstigen Bezug“ wird übrigens in § 39b Abs. 3 EStG geregelt. Und außerdem darf das Finanzamt einen Pauschsteuersatz mit dem Arbeitgeber nur insoweit „vereinbaren“<sup>11)</sup>, als sonstige Bezüge (oder ein einziger sonstiger Bezug) die Grenze von 1.000,- Euro<sup>12)</sup> pro Jahr nicht übersteigen.

Soweit diese Grenze überschritten wird, sind also auch Belegschaftsrabatte „normales“ Arbeitsentgelt, für das keine Pauschbesteuerung und infolgedessen auch keine Ausnahme gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV in Frage kommt. Im Hinblick auf die beitragsrechtliche Berücksichtigung ist allerdings § 23a SGB IV zu beachten. Wahrscheinlich fallen diese Zuwendungen zumeist unter § 23a Abs. 1 S. 2 SGB IV – mit der Folge, dass die speziellen Zuordnungsvorschriften des § 23a Abs. 1 S. 3, Abs. 2 – 4 SGB IV offenbar nicht gelten sollen. Es bleibt jedoch dabei, dass Arbeitsentgelt zugewendet wird<sup>13)</sup>. Demnach handelt es sich insoweit um Arbeitsentgelt, das unabhängig von den tatsächlichen Auszahlungsmodalitäten (z. B. Einmal- oder Mehrfachzahlung) und von seinem äußeren Zusammenhang zu Entgeltabrechnungszeiträumen nicht als „einmalig gezahlt“ bewertet werden darf.

Man könnte in diesem Zusammenhang auf den Gedanken kommen, die Zuwendungen des § 23a Abs. 1 S. 2 SGB IV gleichsam im Umkehrschluss und in gedanklicher Fortführung der gesetzlichen Fiktion als laufendes Arbeitsentgelt zu verstehen, das infolgedessen in irgendeiner Weise bestimmten Lohnabrechnungszeiträumen müsste zugeordnet werden können.

Dieser Gedanke ist allerdings nicht gangbar; denn durch die Fiktion des § 23a Abs. 1 S. 2 SGB IV wird diese Überlegung abgeschnitten. Zu bedenken ist dabei im Übrigen auch, dass es sich bei den in dieser Regelung genannten Zuwendungen nicht unbedingt, in jedem Fall und gleichsam zwingend um „einmalig gezahltes Arbeitsentgelt“ gemäß § 23a Abs. 1 S. 1 SGB IV – und im Sinne der hier zu erläuternden Rechtsprechung des BSG – handelt, mag dies auch – wie bereits erwähnt – der Regelfall sein. Es ist vielmehr denkbar, dass z. B. ein „sonstiger Sachbezug“ konkret für eine besonders hervorragende Leistung in einem Entgeltabrechnungszeitraum, also „für die Arbeit“<sup>14)</sup>, zugewendet wird; in einem solchen Fall läge ohnehin keine „Einmalzahlung“ i. S. d. § 23a Abs. 1 S. 1 SGB IV vor; die Fiktion ginge gleichsam ins Leere, weil sie gegenstandslos wäre.

Arbeitsentgelte, die von § 23a Abs. 1 S. 2 SGB IV erfasst werden, unterfallen also nicht den Bestimmungen des § 23a Abs. 1 S. 3,

Abs. 2 – 4 SGB IV. Und wenn z. B. ein „sonstiger Sachbezug“ i. S. d. § 23a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 SGB IV außerdem die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 S. 1 ArEV erfüllt, also – aus der Sicht des EStG – als „sonstiger Bezug“ pauschal versteuert worden ist<sup>15)</sup>, dann wird er dem Arbeitsentgelt auch aus diesem Grunde nicht zugerechnet, oder – mit anderen Worten – aus dem Entgelt herausgerechnet, bleibt also somit steuer- und beitragsfrei. Die Frage, ob es sich „in Wahrheit“ – nach den gesetzlichen Kriterien des § 23a Abs. 1 S. 1 SGB IV – um „einmalig gezahltes Arbeitsentgelt“ i. S. d. § 23a Abs. 1 S. 1 SGB IV handelt, ist demnach für die in § 23a Abs. 1 S. 2 SGB IV aufgeführten Zuwendungen irrelevant geworden.

Gleichwohl dürfte ersichtlich sein, dass auch die Frage der Einmalzahlungen weiter interessant bleibt, nicht nur aus akademisch-rechtstheoretischem Interesse oder angesichts zukünftig nicht auszuschließender Regelungskunststücke des Gesetzgebers. Die Entscheidung des BSG wirft unter diesem Gesichtspunkt vor allem auch – losgelöst vom Einzelfall – die Frage auf, ob und inwieweit die in § 17 Abs. 1 S. 2 SGB IV geforderte Anbindung des Beitragsrechts an die Regelungen des Steuerrechts<sup>16)</sup> sinnvoll ist und inwieweit dadurch bewirkte Ungleichbehandlungen<sup>17)</sup> mit beitragsrechtlichen Gerechtigkeitsabwägungen des Sozialversicherungsrechts vereinbar sind.

## II. Probleme mit dem Summenbescheid

1. Im vorliegenden Fall hat es die Klägerin (eine Sparkasse) unterlassen, Aufzeichnungen über den Wert der kostenlosen Kontoführung für die einzelnen Beschäftigten zu machen. Vorausgesetzt, es handle sich dabei um Arbeitsentgelt i. S. v. § 14 Abs. 1 SGB IV (das war nicht streitig), hätte sie dadurch ihre Aufzeichnungspflicht nach § 28f Abs. 1 S. 1 SGB IV nicht ordnungsgemäß erfüllt. Einzelheiten sind in § 2 BÜVO<sup>18)</sup> festgelegt, zu deren Erlass § 28 S. 1 Nr. 7 SGB IV ermächtigt: Gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7, 1.HS BÜVO sind das Arbeitsentgelt und seine Zusammensetzung und zeitliche Zuordnung in die Lohnunterlagen aufzunehmen. Hier war der Vorteil der kostenlosen Kontoführung auch nicht durch § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7, 2.HS BÜVO als Belegschaftsrabatt von der Aufzeichnungspflicht ausgenommen; diese Ausnahme gilt nur, soweit (auch) das Lohnsteuerrecht von einer Aufzeichnungspflicht absieht. Nach § 4 Abs. 2 Nr. 3 LStDV<sup>19)</sup> sind aber gerade Personalrabatte (§ 8 III EStG) in vollem Umfang und besonders gekennzeichnet ins Lohnkonto aufzunehmen<sup>20)</sup>.

Immerhin waren aber offenbar die gezahlten Arbeitsentgelte dokumentiert worden; infolge der fehlenden Aufzeichnung hinsichtlich der Belegschaftsrabatte konnte jedoch nicht ohne weiteren Aufwand festgestellt werden, welchen Personen (und in jeweils welchem Umfang) diese Zuwendungen gewährt worden waren.

2. Diese Situation regelt § 28f Abs. 2 S. 1 und 2 sowie S. 5 und 6 SGB IV<sup>21)</sup>. Somit durfte die LVA einen Summenbescheid erlassen, soweit nicht doch noch, allerdings ohne unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand, die Vorteile der kostenlosen Kontoführung den einzelnen Beschäftigten zugeordnet werden konnten (§ 28f Abs. 2 S. 2 SGB IV). Hier lagen die wesentlichen Probleme hinsichtlich der Zulässigkeit des Summenbescheides; dabei sind drei Aspekte zu trennen: Erstens – unter welchen Voraussetzungen ist der Verwaltungsaufwand für die nachträglichen, zeit- und personenbezogenen Ergänzungen der Aufzeichnungen „unverhältnismäßig“; zweitens – mit welcher Kontrolldichte geht das Gericht bei der Prüfung dieser Frage vor; drittens – auf welchen Zeitpunkt (innerhalb der Verwaltungsverfahren oder des nachfolgenden Gerichtsverfahrens) ist bei der Frage nach dem Vorliegen eines „unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwands“ abzustellen.

a) Bei einer Verhältnismäßigkeitsprüfung muss stets eine Abwägung stattfinden. Das ist auch bei § 28f Abs. 1 S. 2 SGB IV so; dort sind die Vorteile zeit- und personenbezogener Zuwendungen in

10) Vgl. § 38a Abs. 3 S. 2 sowie § 40 Abs. 1 S. 3 EStG.

11) Rechtstechnisch handelt es sich freilich nicht um einen Vertrag.

12) Ab 1. 1. 2002, Betrag von vormals 2.000,- DM, geändert durch G v. 19. 12. 2000 (BGBl. I S. 1790).

13) Das folgt aus § 6 SachBezv, mit dem das in § 17 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 SGB IV steckende Gebot zur Festlegung von Sachbezügen und deren Einbeziehung in das Arbeitsentgelt konkretisiert worden ist.

14) Vgl. dazu näher unten, III. 2.

15) In den Grenzen des § 39b Abs. 3 EStG.

16) Vgl. auch § 14 Abs. 1 S. 3, § 15 Abs. 1, § 16, § 18a Abs. 1 S. 2, Abs. 2a SGB IV.

17) Die angesichts der Grundsätze und Regelungsmaximen des Steuerrechts dort möglicherweise hinzunehmen sind.

18) Beitragsüberwachungsverordnung; Bekanntmachung v. 28. 7. 1997, BGBl. I S. 1930.

19) Lohnsteuer-Durchführungsverordnung; Bekanntmachung v. 10. 10. 1989, BGBl. I S. 1848.

20) Dazu insgesamt Kirchhof, in: ders., EStG, § 8 Rn. 61, 68.

21) Während die Fälle, in denen bereits das Arbeitsentgelt überhaupt nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu ermitteln ist, von § 28f Abs. 2 S. 3 – 6 SGB IV erfasst werden.

Form von Belegschaftsrabatten und im Hinblick auf die daraus sich ergebenden Vorteile im Leistungsrecht, vor allem für die Höhe der Lohnersatzleistungen, u. U. aber auch für die Frage der Versicherungspflicht und damit der Beitragspflicht „dem Grunde nach“ zu ermitteln. Diesen Vorteilen sind die Nachteile gegenüberzustellen, die aus gleichsam zwei Rechnungsposten bestehen, nämlich dem Umfang des Verwaltungsaufwandes (und der dabei entstehenden Kosten) und den Nachteilen, die den Beschäftigten tatsächlich, wenn auch nur mit hohem Aufwand nachweisbar, entstehen durch die Erhebung von Beiträgen auf Arbeitsentgelte, die jedoch den Beschäftigten nicht persönlich zugerechnet werden und die sich demnach nicht als sozialversicherungsrechtlicher Vorteil erweisen können<sup>22)</sup>.

b) Das BSG hat die Bedeutung einer denkbaren personenbezogenen Beitragsbemessung vorgerechnet; danach lag der geldwerte Vorteil der Kontenführung in den Jahren 1995 und 1996 etwa zwischen 400 DM und 240 DM. Daraus lässt sich ein Gesamtsozialversicherungsbeitrag zwischen 160 DM und 90 DM errechnen; und daraus wiederum ist der entsprechende, den betroffenen Beschäftigten aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht erwachsene Nachteil im Hinblick auf entgangenen sozialen Schutz errechenbar. Das BSG schätzt diesen Nachteil als gering ein.

Gegenüberegestellt wird der Verwaltungsaufwand für die beklagte LVA, der angesichts der Zahl der Betroffenen, deren Ermittlung und der Beitragsbemessung nach den jeweiligen Verhältnissen (Jahresarbeitsentgelt, Beitragsbemessungsgrenze, Beitragssatz) als ein Aufwand bewertet wird, „den die Beklagte als unverhältnismäßig ansehen durfte“. Dieser Formulierung lassen sich wohl zwei Aussagen entnehmen, nämlich dass – erstens – das Gericht selbst wohl die Voraussetzungen des § 28f Abs. 2 S. 2 SGB IV als nicht gegeben betrachtet und dass – zweitens – der diesbezüglichen Einschätzung der Beklagten eine gewisse Bedeutung zukommen soll<sup>23)</sup>.

3. Im Übrigen stellt das BSG klar, dass bei § 28f Abs. 2 SGB IV ein Verschulden des Arbeitgebers rechtlich unerheblich ist. Das LSG hatte diesen Gesichtspunkt im Zusammenhang mit § 28f Abs. 2 S. 1 SGB IV geprüft, somit offensichtlich als entscheidungserheblich betrachtet, allerdings im Ergebnis verneint. Möglicherweise ist die Annahme, dass die Nichterfüllung der Aufzeichnungspflicht verschuldet sein muss, auf frühere Entscheidungen des BSG zurück-

zuführen, in denen Arbeitgeber in wahrscheinlich krimineller Weise<sup>24)</sup> versucht haben, die Einzugsstelle über Versicherungs- und Beitragspflicht sowie Beitragshöhe zu täuschen<sup>25)</sup>; das BSG spricht in diesen Fällen von einer „Verletzung“ der Aufzeichnungspflicht<sup>26)</sup>. Das könnte assoziativ zu der Annahme führen, dass eine „Verletzung“ mit einer gewissen begrifflichen Selbstverständlichkeit stets nicht nur die (objektive) Nichterfüllung einer Pflicht und/oder die Verursachung eines Schadens, sondern zusätzlich auch ein Verschulden voraussetzt.

In einem gewissen Zusammenhang mit dieser Überlegung steht außerdem die Rechtsprechung zur sogenannten Umkehr der Beweislast im Verwaltungsverfahren der Beitragserhebung<sup>27)</sup>. Das BSG hat anerkannt, dass in Fällen, in denen ein Arbeitgeber die ihm gesetzlich auferlegten „Mitwirkungspflichten bei der ... (von ihm) festzustellenden Versicherungspflicht absichtlich oder schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig), also nicht nur absichtlich ... verletzt und so die insoweit erforderliche Aufklärung vereitelt“ hat, die im Prozessrecht entwickelten Grundsätze von der „Umkehr der Beweislast“ auch im Verwaltungsverfahren bei der Feststellung der Versicherungspflicht, Beitragspflicht und Beitragshöhe anwendbar sind<sup>28)</sup>. Die Regelung des § 28f Abs. 2 SGB IV, mit der erstmals der Summenbescheid ausdrücklich zugelassen wurde<sup>29)</sup>, soll sich auf diese Rechtsprechung beziehen<sup>30)</sup>. Auch diese Überlegung rechtfertigt jedoch nicht die Annahme ungeschriebener subjektiver Tatbestandsvoraussetzungen (absichtlich, vorsätzlich oder fahrlässig) in § 28 Abs. 2 S. 1 SGB IV, zusätzlich zu der geschriebenen „rein“ objektiv zu verstehenden Voraussetzung „nicht ordnungsgemäß erfüllt“<sup>31)</sup>.

Auf ein Verschulden des Arbeitgebers kann es im Rahmen des § 28f Abs. 2 SGB IV also nicht ankommen. Der Summenbescheid bezweckt im Übrigen auch nicht, den Arbeitgeber zu bestrafen. Ziel ist es, die Gefahr eines Beitragsausfalls abzuwenden. Einem möglichen Sanktionsbedürfnis trägt die Bußgeldbewehrung in § 111 Abs. 1 Nr. 3 SGB IV Rechnung.

4. Die hier besprochene Entscheidung des BSG befasst sich der Sache nach auch mit der Frage der Kontrolldichte, die dem Gericht im Hinblick auf das Vorliegen des Merkmals des „unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwandes“ als angemessen erscheint. Im Schrifttum wird – wohl überwiegend<sup>32)</sup> – davon ausgegangen, dass es sich bei dieser Voraussetzung um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, der gerichtlich voll überprüfbar ist. Das BSG bemerkt hierzu: „Die Verhältnismäßigkeit des Summenbescheides kann zwar auch im gerichtlichen Verfahren überprüft werden ... Für eine Beanstandung durch ein Gericht ist jedoch erforderlich, dass für den Zeitpunkt des Abschlusses des Widerspruchsverfahrens bei einer Gesamtwürdigung der Summenbescheid für die Beklagte als unverhältnismäßig erscheinen musste ...“. Damit scheint das BSG der LVA in der Sache eine gewisse Einschätzungsprärogative<sup>33)</sup> eingeräumt zu haben, und das würde bedeuten, dass die Kontrolle des Vorliegens von „unverhältnismäßig großem Verwaltungsaufwand“ mit einer gewissen gerichtlichen Zurückhaltung betrieben wird. Allerdings zeigt das Gericht gerade auch in dieser Entscheidung, wie man die in die Verhältnismäßigkeitsprüfung einzubringenden Abwägungsgesichtspunkte zu bestimmen hat, auch rechnerisch-betragsmäßig konkretisieren kann und inwiefern ein Entscheidungsspielraum für die Verwaltung verbleibt, der vom BSG nicht beanstandet worden ist.

5. Wie bereits gesagt<sup>34)</sup>, enthält die Entscheidung des BSG auch Bemerkenswertes zur Frage von Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren. Die Pflicht des Arbeitgebers zur Aufzeichnung gemäß § 28f Abs. 1 SGB IV ist der Sache nach eine Mitwirkungspflicht<sup>35)</sup>, die dem Arbeitgeber u.a. auch gegenüber dem Träger der Rentenversicherung im Rahmen der Prüfung bei den Arbeitgebern<sup>36)</sup> obliegt und die als „Indienstnahme Privater“ für

22) Auf die traditionelle und aktuelle Bedeutung einer personenbezogenen Beitragsbemessung für den sozialen Schutz des Beschäftigten weist das BSG eindrucksvoll hin.

23) Vgl. dazu sogleich unter II. 4.

24) Vgl. § 266a StGB.

25) Vgl. z.B. BSG SozR 2200 § 1399 Nr. 4 und Nr. 16.

26) Vgl. z. B. BSG SozR 200 § 1399 Nr. 16, Leitsatz 1 sowie S. 40.

27) Vgl. BSGE SozR 2200 § 1399 Nr. 4 und Nr. 16.

28) BSG SozR 2200 § 1399 Nr. 4, S. 9, 10; Nr. 16, S. 39.

29) Art. 1 Nr. 5 Gesetz zur Einordnung der Vorschriften über die Meldepflichten des Arbeitgebers in das SGB IV v. 20. 12. 1988, BGBl. I S. 2330.

30) Vgl. BT-Drs. 11/2221 S. 23 zu § 28f.

31) Ebenso die Kommentarliteratur, vgl. z.B. KassKomm-Seewald, § 28f. SGB IV RdNr 7; Wannagat/Felix, § 28f SGB IV RdNr.18; a. A.: Krauskopf/Baier, Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, § 28f. SGB IV Rdnr. 10, in der früheren Kommentierung – darauf hat sich die Vorinstanz berufen.

32) Vgl. z.B. KassKomm-Seewald, § 28f SGB IV RdNr 8; Wannagat/Felix, a. a. O., Rdnr. 20; a.A. Sehnert, in: Hauck/Noftz, SGB IV K § 28f Rdnr. 7, in Fußn. 7: Rechtsbegriff mit Beurteilungsspielraum.

33) Vgl. Wolff, in: Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl. 1974, § 31 I c 4, S. 191 ff., insb. 192 sowie Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 12. Aufl. 1999, § 7 Rdnr. 31 m. w. N.

34) Siehe oben I. 1.

35) Durchaus i. S. d. § 21 Abs. 2 S. 2 SGB V.

36) Vgl. § 28p SGB IV.

Zwecke der Verwaltung verstanden werden kann<sup>37</sup>). Die Nichterfüllung („Verletzung“) dieser Pflicht führte nach der früheren Rechtslage u. U. – unter relativ strengen Voraussetzungen – zur „Umkehr der Beweislast“ auch bereits im Verwaltungsverfahren<sup>38</sup>). Nach der heutigen Rechtslage ist in erster Linie § 28f Abs. 2 und 3 SGB IV maßgebend für die Frage, was im Falle einer nicht ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufzeichnungspflicht seitens der Verwaltung veranlasst werden kann<sup>39</sup>) oder muss<sup>40</sup>). Und weiterhin lassen sich aus dem Regelungssystem des § 28f Abs. 2 SGB IV auch Hinweise zur Beantwortung der Frage entnehmen, bis zu welchem Zeitpunkt (des Verwaltungsverfahrens und des Gerichtsverfahrens) eine Erfüllung der Pflicht möglich ist.

Das BSG hat zu diesem Fragenkomplex deutliche Feststellungen getroffen. Erstens – von einer Erfüllung einer Aufzeichnungspflicht kann dann keine Rede sein, wenn der Arbeitgeber nicht bereits im Verwaltungsverfahren, sondern – Jahre später – erstmals im Gerichtsverfahren lediglich ein Angebot macht, die betroffenen Beschäftigten zu nennen. Darin ist dem BSG zuzustimmen; denn es macht im Rechtsleben nun einmal einen Unterschied, ob man eine – in diesem Fall gesetzlich auferlegte Pflicht – erfüllt oder ob man lediglich die Bereitschaft zur Pflichterfüllung zu erkennen gibt.

Außerdem (zweitens) – auch dies lässt das BSG deutlich erkennen – ist die Erfüllung einer Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren nur bis zu dessen Ende möglich; demnach hätte die Klägerin auch mit einer nachträglich erstellten, ordnungsgemäßen Aufzeichnung der Entgelte einschließlich der Belegschaftsrabatte die Rechtmäßigkeit des Summenbescheides nicht ernsthaft in Frage stellen können.

Eine andere Beurteilung wäre denkbar gewesen, wenn die Klägerin bereits im Verwaltungsverfahren ihre Mitwirkung angeboten hätte. Wenn man davon ausgeht, dass sich ein solches Verfahren im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Schuldverhältnisses abspielt, und wenn man weiterhin annimmt, dass auch in einer solchen Beziehung die Grundsätze von Treu und Glauben gelten<sup>41</sup>), dann hätte ein entsprechendes Angebot der Klägerin, die bis dahin versäumte Pflicht in angemessener Zeit nachzuholen, von der Beklagten wohl angenommen werden müssen. Eine diesbezügliche verfahrensrechtliche (Neben-)Pflicht würde zudem auch das Interesse der Beschäftigten an der Vermeidung persönlicher versicherungsrechtlicher Nachteile fördern. Eine solche Situation lag freilich nicht vor.

Diese Aussagen des BSG zur Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht der Klägerin haben ihre Berechtigung insbesondere angesichts der Regelung in § 28f Abs. 2 S. 5 SGB IV. Daraus ist zu entnehmen, wie sich der Gesetzgeber eine nachträgliche Erfüllung der Aufzeichnungspflichten vorstellt. Das ist nämlich ohne Weiteres

möglich – und der prüfende Rentenversicherungsträger ist vorbehaltslos und strikt zum Widerruf eines auf Grund des § 28f Abs. 2 S. 1, 3 und 4 SGB IV ergangenen Bescheides verpflichtet. Diese Regelung lässt den Umkehrschluss zu, dass ein anderer Weg zur Nachholung der Mitwirkung hinsichtlich der Aufzeichnungspflicht nach Abschluss des Verwaltungsverfahrens<sup>42</sup>) mit dem Ziel der Beseitigung des gemäß § 28f Abs. 2 S. 1, 2 oder 3 SGB IV ergangenen Bescheides vom Gesetz als nicht zulässig erachtet wird.

Im Übrigen wird man davon auszugehen haben, dass die Nachholung einer Mitwirkung wohl grundsätzlich den ohne die (bei § 28f SGB IV gesetzlich) gebotene Mitwirkungshandlung erlassenen Verwaltungsakt nicht rechtswidrig macht<sup>43</sup>).

6. § 28f Abs. 2 S. 1 SGB IV stellt die Entscheidung des prüfenden Rentenversicherungsträgers in dessen Ermessen; demnach muss trotz Vorliegens der positiven Voraussetzungen des Abs. 2 S. 1 sowie der negativen Voraussetzungen des Abs. 2 S. 2 nicht in jedem Fall ein Summenbescheid ergehen. Als denkmögliches Handeln kommt – außer einer Schätzung unter den Voraussetzungen des Abs. 2 S. 3 – ein Untätigbleiben in Betracht. Diesbezüglich dürften jedoch einerseits Bedenken im Hinblick auf § 76 Abs. 1 SGB IV (Pflicht zur vollständigen Erhebung von Einnahmen) bestehen; andererseits sind aber § 76 Abs. 2–5 SGB IV (Möglichkeit der Stundung/Niederschlagung oder des Erlasses auch einer Beitragsforderung) zu beachten.

Auf den ersten Blick scheint es möglich zu sein, dass der Rentenversicherungsträger u. U. einen auch i. S. d. Abs. 2 S. 2 unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand auf sich nehmen darf, um doch noch zu einer personenbezogenen Feststellung zu gelangen<sup>44</sup>). Allerdings könnte diese Möglichkeit durch § 28f Abs. 2 S. 3 SGB IV verschlossen sein; in einer Situation, in der schon die Ermittlung der Höhe der Arbeitsentgelte „nicht ohne unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand“ erfolgen kann, muss der prüfende Träger der Rentenversicherung schätzen. Dieser in § 28f Abs. 2 S. 3 SGB IV steckende Rechtsgedanke sollte dem Rentenversicherungsträger stets eigene unverhältnismäßige Aufwendungen verbieten.

Offenbar hat das BSG in dem von ihm zu entscheidenden Fall keinen Anlass gesehen, den Bescheid der LVA auf Ermessensfehler hin zu überprüfen. Das ist einleuchtend, wenn man bedenkt, dass eine Alternative zum Summenbescheid wahrscheinlich grundsätzlich nur unter den haushaltsrechtlichen Voraussetzungen des § 76 Abs. 2–5 SGB IV besteht und dass diese Voraussetzungen in dem hier zu entscheidenden Fall offenbar nicht gegeben waren.

### III. Die Belegschaftsrabatte als Einmalzahlung

1. Anders als die Vorinstanzen hat das BSG auch die Zahlung der Belegschaftsrabatte unter dem Gesichtspunkt des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV i. V. m. § 23a SGB IV bewertet. Die Qualität dieser Zuwendungen als Arbeitsentgelt i. S. d. § 14 SGB IV steht zu Recht fest; dass es sich bei der kostenlosen Kontoführung um einen geldwerten Vorteil handelt, der als „Einnahme“ i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 1 SGB IV zu bewerten ist, ist letztlich wohl aus § 6 SachBV zu entnehmen, der die gesetzgeberische Anweisung in § 17 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 SGB IV verbindlich umsetzt und konkretisiert. Eine ausdrückliche rechtstechnisch-gedankliche Brücke zwischen „Sachbezug“ und „Einnahmen“ (i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 1 SGB IV) kann man in § 17 Abs. 1 S. 2 SGB IV sehen, der u. a. zu § 8 EStG führt; dort werden Sachbezüge ausdrücklich als Einnahmen definiert (§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG).

2. Nach der im Zeitpunkt der Entscheidung der prüfenden LVA und auch noch im Zeitpunkt der Entscheidung des BSG geltenden Rechtslage gemäß § 23a Abs. 1 SGB IV<sup>45</sup>) war es für die Frage, ob pauschalbesteuerte Belegschaftsrabatte trotz ihrer Entgeltqualität gleichwohl nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen waren, entscheidungserheblich, ob diese Zuwendungen als „einmalig gezahltes

37) Vgl. dazu allgemein Maurer, a. a. O., § 19 Rdnr. 25, § 62 Rdnr. 62 sowie zur Rechtslage vor dem Inkrafttreten des § 28f SGB IV – BSG SozR 200 § 1399 Nr. 4, S. 7 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des BVerfG sowie H.P. Ipsen, Festgabe E. Kaufmann, S. 141 ff.

38) BSG SozR 2200 § 1399 Nr. 4, Nr. 16.

39) Vgl. z.B. § 28f Abs. 1 S. 1 SGB IV.

40) Vgl. z.B. § 28f Abs. 1 S. 5 SGB IV.

41) Das dürfte unstreitig sein, vgl. BSG seit E 2, S. 196, std. Rspr., sowie aus dem Schrifttum Wannagat, Lehrbuch des Sozialversicherungsrechts, 1. Band, 1965, S. 186, 202, 203, 276, 278, 290 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung.

42) Wie immer man das auch begründen mag, vgl. dazu BayVGH FEVS 28, S. 116, allerdings aufgehoben durch BVerwGE 71, S. 8 = DVBl. 1985, S. 1068 = ZfS 1985, S. 141 = ZfSH/SGB 1985, S. 273.

43) So das BVerwG im Fall einer Nachholung der Mitwirkung nach Versagung oder Entziehung von Sozialleistungen, BVerwGE 71, S. 8.

44) Auf die Bedeutung dieses Ziels weist das BSG in einem lesenswerten historischen Exkurs nachdrücklich hin, unter Hinweis insbesondere auf BSGE 59, S. 253 = SozR 2200 § 1399 Nr. 16.

45) I. d. F. des G v. 12. 12. 1999, BGBl. I S. 1859.

Arbeitsentgelt“ zu bewerten waren – unter dieser sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzung sieht § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV vor, dass trotz der für den Regelfall angeordneten Nicht-Zurechnung pauschalsteuerter sonstiger Bezüge gemäß § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG diese doch gleichsam beim Arbeitsentgelt verbleiben, also aus der Nicht-Zurechnungsregelung des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 1. HS ArEV wieder herausfallen.

Das BSG verneint zunächst die Anwendbarkeit von § 1 ArEV: Die Personalrabatte fallen weder unter § 3 EStG, der in seinen 69 Nummern den Katalog der steuerfreien Einnahmen enthält<sup>46)</sup>, noch unter § 8 Abs. 3 S. 2 EStG, der zwar Personalrabatte erfasst und bis zu einem bestimmten Betrag (seinerzeit 2.400 DM) steuerfrei stellt. Diese Regelung war hier jedoch ebenfalls nicht anwendbar, weil bereits eine Pauschalbesteuerung dieser Zuwendungen stattgefunden hatte, was die Inanspruchnahme nach § 8 Abs. 3 S. 1 EStG ausschließt.

Nach einem Überblick über die Entstehungsgeschichte des zurzeit geltenden § 2 ArEV steuert das BSG die entscheidende Frage des Vorliegens einer Einmalzahlung an.

Das BSG überprüft nicht, ob die gleichsam positive Voraussetzung des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV („sonstige Bezüge nach § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG“) gegeben ist, sondern geht wohl davon aus, dass diese Frage vom LSG zutreffend festgestellt worden ist<sup>47)</sup>. Vielmehr wird die negative Voraussetzung des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV gleichsam „gedanklich-direkt“ angesteuert, möglicherweise auch vor dem Hintergrund der Überlegung, dass die Frage nach dem Vorliegen der Voraussetzungen des § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG<sup>48)</sup> praktisch unerheblich wird in dem Fall, in dem die hier zu beurteilenden Belegschaftsrabatte jedenfalls als Einmalzahlungen zu bewerten sind. Damit wurde – nach diesem Prüfungsansatz – für das BSG die Beantwortung der Frage überflüssig, ob bei den in Frage stehenden Belegschaftsrabatten (auch) die Voraussetzungen des § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gegeben waren, ob es sich also um „sonstige Bezüge“ i. S. d. EStG handelte<sup>49)</sup>.

Das LSG ist anders vorgegangen. Es hat die Rechtsnatur der Belegschaftsrabatte sowohl unter dem Gesichtspunkt des § 40 Abs. 1 S. 1 EStG geprüft (und das Vorliegen von „sonstigen Bezü-

gen“ bejaht) als auch gemäß § 23a SGG IV erörtert (und – erstaunlicherweise – das Vorliegen eines „einmalig gezahlten Arbeitsentgeltes“ verneint). Das LSG hat damit einen Widerspruch erzeugt, der durchaus vermeidbar gewesen wäre, wenn die steuerrechtliche Prüfung konsequent erfolgt wäre. Das LSG übersieht wohl die (Legal-)Definition des „sonstigen Bezuges“ in § 38a Abs. 1 S. 3 EStG, nimmt aber zur Abgrenzung von „laufendem Arbeitslohn“ und „sonstigen Bezügen“ die Lohnsteuerrichtlinie 115 als Prüfungsmaßstab heran<sup>50)</sup>. Danach war hinsichtlich der hier in Frage stehenden Belegschaftsrabatte zu prüfen, ob es sich um „Arbeitslohn (handelt), der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt“; darunter fallen „insbesondere: 1. Monatsgehälter ...“<sup>51)</sup>, nicht jedoch „einmalige Arbeitslohnzahlungen, die neben dem laufenden Arbeitslohn gezahlt werden, insbesondere ... 2. einmalige Abfindungen und Entschädigungen, 3. Gratifikationen ...“<sup>52)</sup>. Das LSG geht davon aus, dass auf Grund der zwischen der Klägerin (der Sparkasse) und ihren Beschäftigten vereinbarten kostenlosen Kontoführung „der Girokontoverkehr Monat für Monat von den Beschäftigten in Anspruch genommen wird bzw. werden kann“<sup>53)</sup>; dass es sich dennoch um einen „sonstigen Bezug“ i. S. d. § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handeln soll – zu diesem Ergebnis gelangt das LSG „gleichwohl“<sup>54)</sup> –, ist nicht überzeugend und dürfte auch nicht in Übereinstimmung mit dem steuerrechtlichen Schrifttum<sup>55)</sup> stehen.

Man sollte meinen, dass mit einer gewissen Folgerichtigkeit die sozialversicherungsrechtliche Bewertung nach § 23a SGB IV den soeben dargestellten steuerrechtlichen Überlegungen folgen sollte, zumal die „Einmalzahlung“ des § 23a SGB IV<sup>56)</sup> in den wesentlichen Merkmalen mit dem „sonstigen Bezug“ i. S. d. EStG übereinstimmt<sup>57)</sup>. Das LSG sieht das jedoch nicht so; es knüpft bei der Prüfung des § 23a SGB IV gedanklich wieder bei der Feststellung an, dass die Beschäftigten die Belegschaftsrabatte „Monat für Monat“ in Anspruch nehmen – mit einer gewissen Folgerichtigkeit kommt das LSG zum Ergebnis, dass es sich dann nicht um „einmalig gezahltes Arbeitsentgelt“ handeln könne.

Das BSG setzt bei seinen Überlegungen zu § 23a SGB IV anders an; bei der Frage nach dem Vorliegen von „einmalig gezahltem Arbeitsentgelt“ komme es darauf an, ob das gezahlte Entgelt eine Vergütung für Arbeit ist, die in einem bestimmten Abrechnungszeitraum geleistet worden ist (dann handele es sich um „laufendes Arbeitsentgelt“) oder ob es sich um Zuwendungen handele, „die nicht ausschließlich durch die Arbeit in konkreten Abrechnungszeiträumen erworben worden ist“ (dann „Einmalzahlung“). Das BSG sieht keinen Zusammenhang zwischen der kostenlosen Kontoführung und der in konkreten Abrechnungszeiträumen (praktisch also monatlich) erbrachten Arbeit, die von den Beschäftigten geleistet worden ist. Damit löst sich das BSG von einer eher formal-äußerlichen Betrachtungsweise<sup>58)</sup>. Bei genauer Betrachtung dieser Rechtsprechung zeigt sich nämlich, dass das BSG die Abhängigkeit von dem (zusätzlichen) Arbeitsentgelt<sup>59)</sup> im Hinblick auf die im Rahmen des Beschäftigungsverhältnisses erbrachten Arbeit prüft<sup>60)</sup>. Der Sache nach prüft das BSG somit einen inneren Zusammenhang zwischen der in einem Abrechnungszeitraum konkret geleisteten Arbeit und einem Entgelt bzw. einem geldwerten Vorteil (z. B. Sachbezug); liegt ein solcher innerer Zusammenhang vor, handelt es sich nicht um eine „Einmalzahlung“. Lässt sich eine solche Beziehung jedoch nicht feststellen, erfolgt die Zahlung (oder Gewährung von Rabatten) also lediglich wegen der Beschäftigung<sup>61)</sup>, dann handelt es sich um „einmalig gezahltes Arbeitsentgelt“ gemäß § 23a SGB IV.

Nach dieser Ansicht ist das Vorliegen einer „Einmalzahlung“ nicht auf Fälle beschränkt, in denen tatsächlich nur eine einzige Zahlung stattgefunden hat, auch wenn das der typische Fall des § 23a SGB IV (sowie im Übrigen auch der typische Fall des „sonstigen Bezuges“ gemäß §§ 38a, 40 Abs. 1 EStG und LStR 115 Abs. 2) sein mag. Das

46) Und zu unter Gerechtigkeitskriterien nicht nachvollziehbaren Ungleichbehandlungen führt, die eine verfassungsrechtliche Überprüfung unter Heranziehung von Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 2 GG nahe legen, ebenso v. Beckerath, in: Kirchhof, EStG, § 3 Rdnr. 3.

47) Man darf wohl annehmen, dass insoweit von einer für die Revisionsinstanz verbindlichen Tatsachenentscheidung (vgl. § 163 SGG) ausgegangen worden ist.

48) Der den § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV durch Verweisung in die „negative Prüfung“ einbezieht.

49) Die weitere Voraussetzung des § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG – „in einer größeren Anzahl von Fällen gewährt“ – lag offensichtlich vor.

50) Vgl. Lohnsteuer-Richtlinien 2002 (LStR 2002). Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 11. 10. 2001 (BAnz. Nr. 203a; BStBl. I Sondernummer 1).

51) LStR 115 Abs. 1.

52) LStR 115 Abs. 2 S. 2.

53) S. Veröffentlichung/amtli. Umdruck juris Nr. KSRE 069660317 S. 5.

54) S.o. Fußn. 53.

55) Vgl. Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG-Kommentar, § 39b Rdnr. C 7; Littmann/Bitz/Putz, Das Einkommensteuerrecht, § 38a Rdnr. 5.

56) Sowie seiner Vorgängerregelungen in § 227 SGB V und § 164 SGB VI.

57) Vgl. dazu Trzaskalik, a. a. O., Rdnr. C 7, 8, andererseits LStR 115 Abs. 2; Littmann/Bitz/Putz, a. a. O., § 39b Rdnr. 13.

58) Dieser Bewertungsansatz führte beim LSG zu den geschilderten Widersprüchen.

59) Hier in Form von Belegschaftsrabatten.

60) „Die Kontoführung brauchte ... nicht durch Arbeitsleistung ... in dem Sinne erbracht werden, dass die Höhe des geldwerten Vorteils vom Umfang oder der Art der Arbeitsleistung abhing.“

61) Diese Voraussetzung ist erforderlich, weil andernfalls kein Arbeitsentgelt i. S. d. § 14 SGB IV vorläge.

entspricht im Übrigen auch der wohl bislang allgemein vertretenen Auffassung, dass „einmalig“ i. S. d. § 23a SGB IV nicht im Wortsinn zu verstehen ist<sup>62</sup>). Somit kann „einmaliges Arbeitsentgelt“ selbst dann vorliegen, wenn Zuwendungen des Arbeitgebers regelmäßig – wiederkehrend – erfolgen, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der innere Zusammenhang nicht zur konkreten Arbeitsleistung, sondern zur Beschäftigung als solcher besteht. Andererseits muss dann auch ein nachträglich gezahlter singulärer Zuschuss an einen Arbeitnehmer wegen einer Leistung, mit der der Arbeitgeber besonders zufrieden war, nicht als „Einmalzahlung“ i. S. d. § 23a SGB IV, sondern als laufendes Arbeitsentgelt bewertet werden. So verstanden kann man demnach die „Einmalzahlung“ auch als eine gleichsam statusbezogene<sup>63</sup>) Zuwendung bezeichnen.

Mit diesem Verständnis lassen sich auch die in § 23a Abs. 1 S. 2 Ziff. 1 – 4 SGB IV genannten Zuwendungskomplexe sinnvoll erfassen, die – ihrem so verstandenen Wesen nach – in der Regel wohl „Einmalzahlungen“ sind<sup>64</sup>).

Ob und inwieweit dieses vom BSG nachdrücklich geprägte Verständnis von „einmal gezahltem Arbeitslohn“ mit dem steuerrechtlichen Entsprechen der Einmalzahlung, nämlich dem „sonstigen Bezug“ i. S. d. § 38a Abs. 1 S. 3 und § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG übereinstimmt, soll hier nicht abschließend erörtert werden. Wenn es zutreffend ist, dass die im EStG maßgebliche Unterscheidung zwischen „laufendem Arbeitslohn“ und „sonstigen Bezügen“<sup>65</sup>) ausschließlich dem Anliegen dient, im Abzugsverfahren möglichst genau das Jahressteuerergebnis zu treffen und wenn letztlich entscheidend sein soll, welches Berechnungsverfahren eher geeignet ist, um die voraussichtliche Jahressteuerschuld zu erreichen<sup>66</sup>), dann lässt sich wohl Folgendes vermuten: Die Frage nach einem inneren Zusammenhang von Lohnzahlungen wegen einer konkreten Arbeitsleistung (dann „laufender Lohn“) oder aus Gründen, die sich nicht auf bestimmte Leistungen des Arbeitnehmers beziehen lassen, stellt sich im Steuerrecht möglicherweise nicht; ein „sonstiger Bezug“ darf offenbar z. B. auch dann angenommen werden, wenn eine einmalige Nachzahlung durchaus einer konkreten Arbeitsleistung zugeordnet werden kann<sup>67</sup>).

#### IV. Schlussbetrachtungen

Das BSG hat in dieser Entscheidung gezeigt, wie unsicher doch die Rechtslage auch in Fragen des Beitragsrechts sein kann. Es hat zur

Klärung der Probleme mit dem Summenbescheid beigetragen. Und es hat bemerkenswerte Überlegungen zum materiellen Beitragsrecht vermittelt; diese beziehen sich nicht nur auf die überzeugend gelöste konkrete Frage zur rechtlichen Qualität von Personalrabatten vor dem Hintergrund des § 23a SGB IV. Vielmehr hat das Gericht auch auf eine Ungleichbehandlung aufmerksam gemacht, zu der § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV führen kann und für die nach Ansicht des Gerichts ein rechtfertigender Grund fehlt.

Das BSG stellt zutreffend fest, dass „sonstige Bezüge“ kein „laufender Arbeitslohn“ sind<sup>68</sup>), die – wenn sie pauschal versteuert worden sind<sup>69</sup>) – an sich wegen Art. 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV vom beitragspflichtigen Arbeitsentgelt abzuziehen sind, die jedoch, wenn sie als „Einmalzahlungen“ i. S. d. § 23a SGB IV zu bewerten sind, beim Arbeitsentgelt verbleiben. Die Ungleichbehandlung besteht nach Ansicht des Gerichts darin, dass Einmalzahlungen i. S. d. § 23a Abs. 1 S. 1 SGB IV u. U. unterschiedliche Auswirkungen unmittelbar auf die Beitragspflicht und -höhe, mittelbar auf sozialversicherungsrechtliche Ansprüche der Beschäftigten haben: Wenn Einmalzahlungen (i. S. d. SGB IV) zugleich als „sonstige Bezüge“ (i. S. d. EStG) zu bewerten sind, was regelmäßig der Fall ist, verbleiben diese Zuwendungen beim Arbeitsentgelt; wenn jedoch eher – ausnahmsweise – eine (sozialversicherungsrechtliche) Einmalzahlung als (steuerrechtliche) „laufender Lohn“ zu bewerten ist, dann liegt darin eine Ungleichbehandlung von Einmalzahlungen, für die – nach Ansicht des BSG – ein Rechtfertigungsgrund fehlt. Als konkretes Beispiel für eine derartige mögliche Divergenz zwischen (steuerrechtlichen) „sonstigem Bezug“ und (sozialversicherungsrechtlicher) „Einmalzahlung“ nennt das BSG Voraus- und Nachzahlungen von Arbeitsentgelt.

Im Steuerrecht ist allerdings anerkannt, dass sich Vorauszahlungen und Nachzahlungen durchaus als laufender Bezug von Arbeitslohn erweisen können; sie sind dann auf die Lohnzahlungszeiträume aufzuteilen, für die sie geleistet worden sind und mit etwa bereits gezahlten Bezügen zu addieren<sup>70</sup>); bestätigt wird diese Auffassung durch die Lohnsteuer-Richtlinie R 115, derzufolge „Nachzahlungen und Vorauszahlungen, wenn sich diese ausschließlich auf Lohnzahlungszeiträume beziehen, die im Kalenderjahr der Zahlung enden“ als laufender Arbeitslohn zu bewerten sind<sup>71</sup>). Die vom BSG früher entschiedenen Fälle von Lohnnachzahlungen<sup>72</sup>), auf die das Gericht hinweist und in denen diese Nachzahlungen auf die Zeiträume verteilt wurden, in denen sie erarbeitet worden sind<sup>73</sup>), müssten demnach auch aus steuerrechtlicher Sicht auf diese Lohnzahlungszeiträume aufgeteilt werden und wären somit nicht „sonstige Bezüge“, die – im Falle der pauschalen Besteuerung – aus dem Arbeitsentgelt herauszurechnen wären<sup>74</sup>).

Im steuerrechtlichen Schrifttum wird bei der Entscheidung, ob „sonstige Bezüge“ oder „laufender Arbeitslohn“ vorliegt, auf den Rechtsgrund abgestellt<sup>75</sup>); der Sache nach wird – wie das beispielhaft herangezogene Problemfeld von Voraus- und Nachzahlungen zeigt – damit der Sache nach wohl ebenfalls auf den inneren Zusammenhang abgestellt, der somit letztlich wohl auch im Steuerrecht als Kriterium für die Abgrenzung zwischen „sonstigem Bezug“ und „laufendem Arbeitslohn“ gilt.

Das BSG hat mit seiner Anmerkung zu möglichen Ungleichbehandlungen wegen Divergenzen zwischen Steuerrecht und Sozialrecht auf ein grundsätzliches Problem hingewiesen, das im Übrigen durch die systematisch nicht überzeugende Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des BSG<sup>76</sup>) nicht gelöst worden ist; es besteht letztlich in der Entscheidung des Gesetzgebers, das Beitragsrecht trotz der grundsätzlichen Abkoppelung vom Steuerrecht<sup>77</sup>) durch Verweisungen auf das Steuerrecht in vielfältiger Weise zu verbinden<sup>78</sup>).

Damit sind Ungleichheiten in zweifacher Weise erzeugt worden: Erstens – es werden verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleich-

62) Vgl. KassKomm-Seewald, § 23a SGB IV RdNr 4; Krauskopf/Baier, a. a. O., § 23a SGB IX, Rdnr. 5.

63) Weit auf die „Beschäftigung“ bezogene.

64) Zu denkbaren Annahmen s. oben, I. 2.

65) Also „nicht laufendem Arbeitslohn“, so die Legaldefinition in § 38 Abs. 1 S. 3 SGB IV.

66) So Trzaskalik, in: a. a. O., § 39b Rdnr. C 7 unter Berufung auf Gilog, § 19 Rdnr. B 706.

67) Beispiel bei Trzaskalik, a. a. O., § 39b Rdnr. C 8.

68) Mit Hinweis auf § 38a Abs. 1 S. 3 EStG.

69) Was in den Grenzen des § 40 Abs. 1 S. 3 EStG möglich ist.

70) Trzaskalik, a. a. O., § 39b Rdnr. C 8; Littmann/Bitz/Putz, a. a. O., § 39b Rdnr. 14 sprechen von „wesensmäßig laufendem Arbeitslohn“, der lediglich zu einem anderen Zeitpunkt als der laufende Arbeitslohn gezahlt wird.

71) LStR 2002 115 Abs. 1 Nr. 6.

72) BSGE 66, S. 34 = SozR 2200 § 385 Nr. 22 – „Montagebeteiligungen“ und SozR 2200 § 385 Nr. 9 – „Akkordspitzen“.

73) Und somit dem beitragspflichtigen Arbeitsentgelt zugerechnet wurden.

74) Weil § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV nicht anwendbar wäre.

75) Trzaskalik, aaO., § 39b Anm. C 8.

76) Einführung des neuen S. 2 in § 23a Abs. 1 SGB IV; s. auch BT-Drs. 15/91 – Bericht des Ausschusses für Wirtschaft und Arbeit – S. 18, wo ausdrücklich die Entscheidungen des BSG B 12 UR 12/01 R und 6/01 R als Anlass für diese Änderung genannt werden.

77) Dazu KassKomm-Seewald, § 14 SGB IV RdNr 2.

78) Vgl. z.B. § 14 Abs. 1 S. 3, § 15, § 16, § 17 Abs. 1 S. 2 SGB IV sowie §§ 1 – 3 ArEV, § 6 SachBezV; auch „umgekehrte“ Verweisungen sind denkbar, vgl. § 8 Abs. 2 S. 6 EStG.

behandlungen des Steuerrechts in das Beitragsrecht inkorporiert. Die in § 3 EStG ausnahmsweise angeordnete Nichtberücksichtigung von Einnahmen ist im steuerrechtlichen Schrifttum auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten umstritten<sup>79)</sup>. Es ist nicht ersichtlich, dass die durch die Verweisung bewirkte entsprechende Ungleichbehandlung im Beitragsrecht der Sozialversicherung geringeren verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt ist. Diese Überlegung gilt z. B. für § 14 Abs. 1 S. 3, § 15<sup>80)</sup> SGB IV sowie für § 1 ArEV. Auch mit § 2 ArEV werden beachtliche Ungleichheiten erzeugt; dabei ist nicht nur an § 40 Abs. 2 EStG zu denken, dessen Mängel bei der materiellen Besteuerung<sup>81)</sup> aus Sicht des Steuerrechts und im Interesse eines einfachen und ökonomischen Verfahrens verfassungsrechtlich unbedenklich sein mögen<sup>82)</sup>, aus Sicht des sozialversicherungsrechtlichen Beitragsrechts jedoch problematisch sind.

Die Nichtzurechnung von Bezügen zum Arbeitsentgelt gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV übernimmt ebenfalls steuerrechtlich bedingte Ungleichheiten in das Sozialversicherungsrecht, die nicht unbedenklich erscheinen. Die Verweisungsnorm des § 40 EStG selbst wird im steuerrechtlichen Schrifttum als eine nicht überzeugende, „weil nicht zu Ende gedachte Vorschrift“ bewerteter<sup>83)</sup>. Vor allem wird die Nichtzurechnung zum Arbeitsentgelt<sup>84)</sup> nicht für alle Beschäftigten in gleicher Weise bewirkt; es ist z. B. an folgende, jeweils unterschiedlich betroffene Vergleichsgruppen zu denken: Arbeitnehmer, die ihren Arbeitslohn allein durch laufenden Arbeitslohn erzielen und Arbeitnehmer, die in der Summe ein gleich hohes Arbeitsentgelt erzielen, das jedoch in laufendes Arbeitsentgelt und Arbeitslohn als „sonstige Bezüge“ aufgeteilt worden ist. Die zweite der soeben genannten Gruppe lässt sich in Untergruppen unterteilen; manche Arbeitgeber haben so viele Beschäftigte, dass eine Pauschalbesteuerung sonstiger Bezüge mit dem Betriebsstättenfinanzamt „vereinbart“ werden kann – sie können dies tun, müssen es aber nicht; und dementsprechend ist eine im Quervergleich unterschiedliche sozialversicherungsrechtliche Betroffenheit von Beschäftigten denkbar. Und manche Betriebe sind zu klein, um zu „einer größeren Anzahl von Fällen“ i. S. d. § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gelangen zu können; deren Arbeitnehmer

werden im Quervergleich ebenfalls ungleich behandelt, ohne dass dafür eine sozialversicherungsrechtlich einleuchtende Rechtfertigung auf der Hand liegt.

Das Steuerrecht mit seinen Steuern und das Sozialversicherungsrecht mit seinen Sozialversicherungsbeiträgen haben z. T. unterschiedliche Funktionen<sup>85)</sup>. Beide Rechtsmaterien werden durch teilweise unterschiedliche Rechtsgrundsätze geleitet<sup>86)</sup>, im Sozialversicherungsrecht auch mit Auswirkung auf das Beitragsrecht. Das EStG ist – für sich betrachtet – angesichts der einschlägigen steuer- und verfassungsrechtlichen Vorgaben<sup>87)</sup> nicht durchweg unbedenklich. Die im geltenden Recht vorgenommene Verknüpfung beider Rechtsmaterien transportiert diese Bedenken in das Sozialversicherungsrecht und führt überdies zu fragwürdigen Ungleichbehandlungen.

Schließlich ist noch Folgendes zu bedenken, worauf das BSG in seiner Anmerkung der Sache ebenfalls hingewiesen hat. Die Inkorporierung steuerrechtlicher Regelungen in das sozialversicherungsrechtliche Beitragsrecht durch § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV suggeriert möglicherweise eine Wertungskonvergenz zwischen beiden Rechtsbereichen, die nicht vorhanden ist. Im Sozialversicherungsrecht hängt von der Frage, ob es sich bei Arbeitsentgelt um „sonstige Bezüge nach § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG“ handelt, die Herausrechnung aus dem Arbeitsentgelt ab mit denkbaren unmittelbaren Wirkungen für die Versicherungs- und ggf. Beitragspflicht sowie die Beitragshöhe und mit mittelbaren Wirkungen für die Zahlung von Lohnersatzleistungen nach Eintritt des Versicherungsfalles. Im Steuerrecht hingegen ist mit der Feststellung, dass es sich um „sonstige Bezüge“ handelt, keineswegs die Entscheidung verbunden, dass diese Einkünfte<sup>88)</sup> steuerfrei sind; sie werden – wie sich aus § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ergibt – versteuert, wenn auch pauschal<sup>89)</sup> und vom Arbeitgeber geschuldet<sup>90)</sup>. Mit anderen Worten: „Sonstige Bezüge“ sind und bleiben steuerlich belastet, während sie sozialversicherungsrechtlich unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV i. V. m. § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG u.U. aus dem Arbeitsentgelt herauszurechnen sind<sup>91)</sup>, also keine beitragsmäßige Belastung, jedoch auch keine leistungsrechtliche Vergünstigung bewirken können.

Das BSG hat in der hier erörterten Entscheidung in überzeugender Weise der Beitragsgerechtigkeit gedient, sowohl im Hinblick auf die Zulässigkeit von Summenbescheiden als auch hinsichtlich des Verbleibes von Einnahmen aus einer Beschäftigung beim Arbeitsentgelt. Der Gesetzgeber sowie der Ordnungsgeber sollte dies und auch die derzeitigen Überlegungen zu einer grundlegenden Reform des EstG<sup>92)</sup> zum Anlass nehmen, einmal sorgfältig über die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgerechtigkeit nachzudenken. Möglicherweise stellt sich dabei heraus, dass weiterhin das Arbeitsentgelt für den Beitrag maßgebend bleiben soll<sup>93)</sup>. In jedem Fall sollte ein sozialversicherungsrechtlich überzeugendes und verfassungsrechtlich unbedenkliches Beitragsrecht geschaffen werden<sup>94)</sup>.

Prof. Dr. Otfried Seewald,  
Passau

79) Z. B. v. Beckerath, in: Kirchhof, EStG, § 3 Rdnr. 3 sowie in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG-Kommentar, § 3 Rdnr. A 575 ff. m. w. N. mit Hinweis auf das Problem der Geltendmachung derartiger Verfassungsverstöße, a. a. O., Rdnr. 579a.

80) Z. B. auch angesichts der Abschreibungs- und Abzugsmöglichkeiten, vgl. §§ 4 – 7, 10 – 10i EStG.

81) Eisgruber, in: Kirchhof, EStG, § 40 Rdnr. 4.

82) BVerfG NJW 1992, S. 423 m. w. N.

83) Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG-Kommentar, § 40 Rdnr. A 58.

84) Mit denkbar vielfachen Auswirkungen für Versicherungspflicht, Beitragspflicht, Beitragshöhe sowie Lohnersatzleistungen.

85) So die Begründung zur prinzipiellen Trennung dieser Rechtsmaterien durch das SGB IV, vgl. die Begründung des Gesetzentwurfs zu § 14, BT-Drs. 7/4122, S. 33.

86) Vgl. für das Steuerrecht Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 4 C, für das Sozialversicherungsrecht Wannagat, Lehrbuch des Sozialversicherungsrechts, 1. Band, 1965, S. 170 ff. (zu den sozial-ethischen Grundlagen), S. 223, 224 (zu den tragenden Leitgedanken).

87) Vgl. Tipke/Lang, a. a. O., § 3, § 4 B.

88) Arbeitsentgelte i. S. d. § 14 SGB IV.

89) Zur Bemessung des Pauschalsteuersatzes vgl. § 40 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 EStG sowie Eisgruber, in: Kirchhof, EStG, § 40 Rdnr. 11 ff., 19 ff.

90) § 40 Abs. 3 EStG; dazu Eisgruber, a. a. O., Rdnr. 25 ff.

91) Falls die negative Voraussetzung des § 23a Abs. 1 S. 1 SGB IV nicht greift.

92) Vgl. z. B. Kirchhof u. a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001, <http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/kirchhof/estg-entwurf.pdf>.

93) Zur Kritik an diesem Finanzierungsmodus vgl. z. B. Haverkate/Huster, Europäisches Sozialrecht, 1999, Rdnr. 499 – 517.

94) Für die konstruktive Hilfe und diskursive Unterstützung bei der Anfertigung danke ich meinem wiss. Mitarbeiter, Herrn Vitus Gamperl.